

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

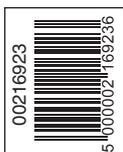
Direzione scientifica: Luca Miele e Alessandro Sura

2017

10

- Accantonamenti: diversa contabilizzazione ma identico regime fiscale
- Scissioni, fusioni e interruzione/continuazione del consolidato
- L'assimilazione ammortamento/accantonamento nell'affitto d'azienda
- L'irrilevanza delle rettifiche di transfer pricing ai fini IRAP
- Il trattamento fiscale degli strumenti finanziari partecipativi
- Il bilancio d'esercizio delle cooperative dopo il D.Lgs. n. 139/2015
- Operazioni straordinarie interne ai gruppi: questioni interpretative e profili evolutivi
- Brexit – implicazioni per le imprese italiane: test di impairment, impatti fiscali e disclosure di bilancio
- Le riserve di patrimonio netto: tecniche di revisione

NUOVA
DIREZIONE
SCIENTIFICA



BILANCIO

*Sei pronto
alle novità
sui bilanci?*



Con il modulo **BILANCIO** di IPSOA BigSuite hai a tua disposizione tutti gli strumenti per informarti e per gestire in sicurezza tutte le novità sui conti annuali e i nuovi principi contabili OIC.

IPSOA **BIG**Suite

Aggiungi il modulo **BILANCIO** alla tua **IPSOA BigSuite**, le tue ricerche saranno ancora più complete.

Con il modulo **BILANCIO** potrai:

- **Redigere bilanci ordinari e consolidati**, situazioni patrimoniali per operazioni straordinarie e determinare il reddito d'impresa.
- **Recepire i nuovi principi OIC**, leggerne i commenti ed avere utili indicazioni pratiche grazie a rilevazioni contabili e esempi di valutazioni di bilancio.
- **Approfondire** la corretta rilevazione delle operazioni aziendali, la rappresentazione in bilancio e l'impatto fiscale delle voci contabili.

Chiedi subito la tua prova gratuita su:
www.ipsoa.it/bigsuite



Wolters Kluwer

Bilancio&imposte

Bilancio d'esercizio

Accantonamenti: diversa contabilizzazione ma identico regime fiscale*di Valeria Russo***5**

Operazioni straordinarie

L'assimilazione ammortamento/accantonamento nell'affitto d'azienda*di Grazia Carbone***13****Reddito d'impresa**

Operazioni straordinarie

Scissioni, fusioni e interruzione/continuazione del consolidato*di Luca Miele***21**

IRAP

L'irrilevanza delle rettifiche di transfer pricing ai fini IRAP*di Alice Failla e Giuseppe Lagrutta***27**

Strumenti finanziari

Il trattamento fiscale degli strumenti finanziari partecipativi*di Giulio Salvi***33****Principi contabili**

Gruppi d'impresa

Operazioni straordinarie interne ai gruppi: questioni interpretative e profili evolutivi*di Alessandro Sura***39**

Bilancio d'esercizio

Il bilancio d'esercizio delle cooperative dopo il D.Lgs. n. 139/2015*di Luca Fornaciari***45**

IAS/IFRS

Brexit - implicazioni per le imprese italiane: test di impairment, impatti fiscali e disclosure di bilancio*di Antonella Portalupi***53****BILANCIO
E REDDITO
D'IMPRESA****Editrice**Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via Dei Missaglia, n. 97
Edificio B3
20142 Milano (MI)
www.ipsoa.it**Direttore responsabile**

Giulietta Lemmi

Direzione scientificaLuca Miele
Alessandro Sura**Redazione**P. Boniardi, E. Rossi
e A. Trentalance**Realizzazione grafica**

Ipsa

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

StampaROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096
Seggiano di Pioltello (MI)
Tel. 02.92.195.1**Redazione**Per informazioni in merito a
contributi, articoli, ed argomenti
trattati scrivere o telefonare a:**Ipsa Redazione****Bilancio e reddito d'impresa****Casella postale 12055 -****20120 Milano****Tel. 02.82.476.085****Fax 02.82.476.801****e-mail: rivista.bilancioerreddito.ipsoa@wki.it****Amministrazione**Per informazioni su gestione
abbonamenti, numeri, arretrati,
cambi d'indirizzo, ecc. scrivere
o telefonare a:**Ipsa Servizio Clienti****Casella postale 12055 -****20120 Milano****Tel. 02.82.476.1 -****Fax 02.82.4.76.799****Servizio risposta automatica:****Tel. 02.82.476.999**

Informazioni commerciali

Tel. 02.82.476.794 -

Fax 02.82.476.403

e-mail: Info.commerciali@wki.it

Pubblicità:**Wolters Kluwer**E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via Dei Missaglia, n. 97

Edificio B3

20142 Milano (MI)

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 737 del 16 dicembre 1996. Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore. Servizio Clienti: tel. 02/824761 e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/bilancioeredito

Italia - Annuale: € 225,00
Estero - Annuale: € 450,00
Prezzo copia € 26,00
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 20/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di in-vio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3, 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Revisione&controllo

Revisione legale

Le riserve del patrimonio netto: tecniche di revisione

di Marco Sorrentino

59

Bilancio e reddito d'impresa

Gli articoli della rivista sono collegati agli argomenti trattati nel testo "Bilancio e reddito d'impresa" di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo e Tommaso Fabi, II Edizione 2017. Nel box "Per approfondimenti", riportato in calce ad ogni articolo, vengono indicati i paragrafi del libro a cui l'articolo fa riferimento. Per un aggiornamento continuo e tempestivo si veda www.ipsoa.it/bilancioereditodimpresa

Accantonamenti: diversa contabilizzazione ma identico regime fiscale

di Valeria Russo (*)

Il fenomeno accantonamenti è stato da sempre oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore fiscale, che lo ha - salvo rare eccezioni - ricondotto tra le fattispecie che danno luogo a componenti negativi di reddito indeducibili. Nel presente contributo si illustreranno, dapprima, le regole contabili previste dagli standard contabili nazionali e internazionali (OIC 31 e IAS 37), per poi esaminarne il regime fiscale. Se, infatti, il trattamento contabile previsto per i soggetti IAS Adopter e per i soggetti ITA Gaap è per molti versi disallineato, il regime fiscale, invece, è perfettamente allineato.

Premessa

Le regole di contabilizzazione degli accantonamenti sono recate, per i soggetti IAS/IFRS Adopter, dallo IAS 37 (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*) e, per i soggetti ITA Gaap, dall'OIC 31 (Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto).

Come si vedrà, se, da un lato, l'approccio dei due *standard* contabili al fenomeno non è uniforme in merito all'individuazione dei accadimenti atti a consentire la rilevazione degli accantonamenti, dall'altro, vi è convergenza nella contabilizzazione "per natura" dei relativi costi. Infatti, sia lo IAS 37 che l'OIC 31 privilegiano l'imputazione "per natura" dei costi, attivando la specifica voce "accantonamento" solo in via residuale.

Su tale scenario contabile, va innestato il regime fiscale degli accantonamenti recato dall'art. 107 del T.U.I.R. - che, in linea di prima approssimazione, ne sancisce l'ineducibilità - e dall'art. 9 del D.M. 8 giugno 2011, che reca disposizioni di coordinamento ai fini IRES e IRAP per i soggetti IAS/IFRS applicabili in quanto compatibili anche ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice

civile, diversi dalle micro imprese *ex art. 2435-ter c.c.*

Le provision secondo lo IAS 37

Lo IAS 37 definisce "accantonamento" una "passività di ammontare e/o scadenza incerti", intendendo per passività un'obbligazione - nascente da un contratto (tramite le proprie clausole esplicite o implicite), dalla normativa o da altre disposizioni di legge - "attuale derivante da eventi passati".

Tale obbligazione, precisa lo *standard* internazionale, può anche essere "implicita" e, quindi, derivare "da operazioni poste in essere da un'entità in cui: a) l'entità ha reso noto ad altre parti tramite un consolidato modello di prassi, politiche aziendali pubbliche o un annuncio corrente sufficientemente specifico, che accetterà determinate responsabilità; e b) come risultato, l'entità ha fatto sorgere nei terzi la valida aspettativa che onorerà i propri impegni".

Nota:

(*) Dottore di ricerca in diritto tributario delle società - LUISS G. Carli di Roma

Bilancio d'esercizio

Fondamentale per lo IAS 37 è la distinzione tra accantonamenti e passività potenziali (Tavola 1), in quanto solo i primi hanno dignità per essere rilevati nel conto economico (1).

Più in particolare, si legge nel principio contabile, gli accantonamenti sono "rilevati come passività (assunto che sia possibile effettuare una stima attendibile) perché sono obbligazioni effettive e perché è probabile che per il loro adempimento sarà necessario l'impiego di risorse economiche atte a produrre benefici economici"; mentre, le passività potenziali non sono rilevate come passività, trattandosi o di "obbligazioni possibili, in quanto deve ancora essere confermato se l'entità abbia un'obbligazione attuale che può portare all'impiego di risorse atte a produrre benefici economici" o di "obbligazioni effettive che tuttavia non soddisfano le condizioni per la rilevazione (...) perché non è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere all'obbligazione, oppure perché non può essere effettuata una stima sufficientemente attendibile dell'ammontare dell'obbligazione".

Rilevazione in bilancio

Lo IAS 37 impone di stanziare un accantonamento quando ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- vi è un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;
- è probabile (2) che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione;
- può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.

Con particolare riguardo alla condizione *sub a*), nel principio contabile si precisa che in quasi tutte le circostanze risulterà chiaro se un evento passato abbia dato luogo a un'obbligazione attuale; tale evidenza mancherà solo in rare circostanze, nelle quali, tenendo conto delle evidenze disponibili, sarà necessario verificare se "è più verosimile piuttosto che il

Note:

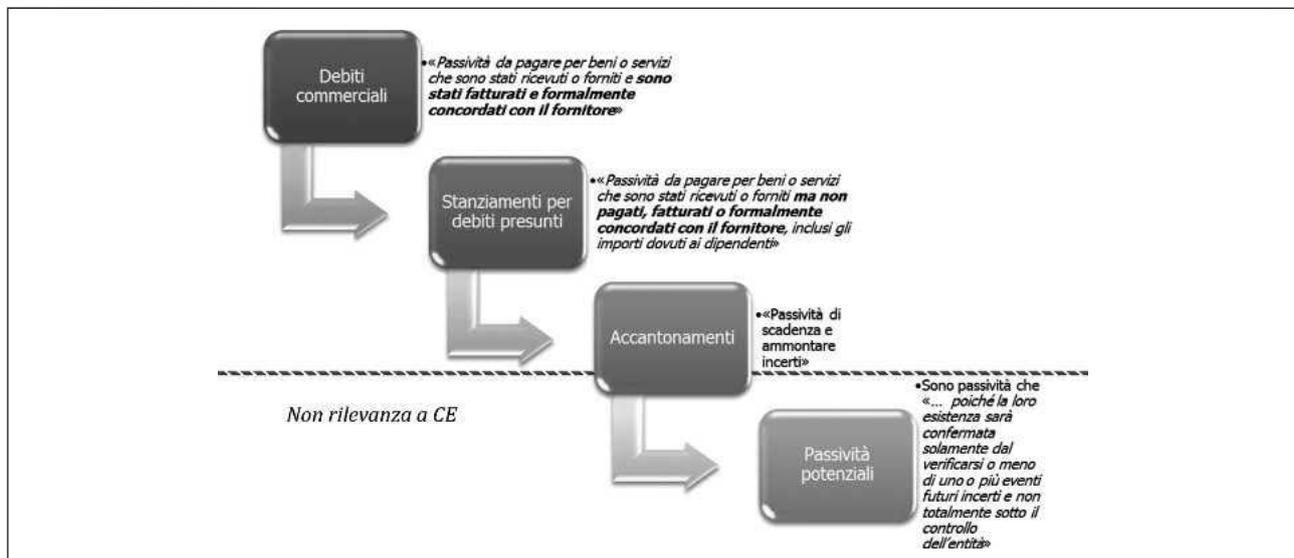
(1) Per le passività potenziali si deve fornire informativa nelle note al bilancio, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota (cfr. IAS 37 - par. 28 e 86).

(2) È da tener presente che lo IAS 37 distingue gli eventi tra:
- probabili, gli eventi che hanno più possibilità di avverarsi piuttosto che di non avverarsi, e, quindi, in tale classe si devono far rientrare gli eventi con una probabilità di accadimento superiore al 50%;

- possibili, gli eventi che hanno la possibilità di verificarsi, e, pertanto, si potrebbe considerare una soglia di probabilità attorno al 30-35%;

- remoti, gli eventi che hanno una probabilità di verificarsi estremamente ridotta.

Tavola 1 - IAS 37 - Graduazione delle passività



contrario che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio" (3).

È necessario, altresì, che l'obbligazione scaturisca da un evento passato "vincolante", nel senso che "l'entità non abbia alcuna realistica alternativa oltre all'adempiere l'obbligazione derivante dall'evento" (4). Quindi, non dovrà essere rilevato alcun accantonamento per eventi futuri. Sintomatici, al riguardo, sono gli esempi proposti dallo IAS 37 laddove evidenzia che si possono stanziare accantonamenti per "i costi delle sanzioni amministrative o di risanamento per danni ambientali causati illecitamente" o "per i costi di smantellamento di una installazione petrolifera o di una centrale nucleare nella misura in cui l'entità è obbligata a ovviare al danno causato". Viceversa, non possono essere rilevati accantonamenti per le spese che si pensa di dover sostenere in futuro a causa "di pressioni commerciali o disposizioni normative"; tali spese future sono, infatti, evitabili da parte dell'impresa "attraverso il proprio comportamento futuro, ad esempio cambiando il proprio processo operativo".

Valutazione

Secondo lo IAS 37, l'importo rilevato come accantonamento deve rappresentare la migliore stima della spesa richiesta per adempiere all'obbligazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio; migliore stima individuabile nell'ammontare che "un'entità ragionevolmente pagherebbe per estinguere l'obbligazione alla data di chiusura dell'esercizio o per trasferirla a terzi a quella data".

L'incertezza connessa alla migliore stima deve essere trattata con metodi probabilistici, talvolta ponderando le probabilità associate ai diversi possibili risultati (cd valore atteso), tal'altra assumendo come stima il risultato più probabile. Nella stima non si deve tenere conto di possibili indennizzi assicurativi, in quanto solitamente le obbligazioni attuali sono assunte in solido con eventuali garanti e, dunque, in caso di inadempimento da parte di questi, l'impresa è comunque tenuta ad assolvere l'obbligazione. L'indennizzo sarà trattato come un'attività separata.

L'importo così stimato deve poi essere "attualizzato" (5) a un tasso tale da riflettere le valutazioni correnti di mercato del valore del denaro nel tempo e i rischi specifici connessi alla passività, con capitalizzazione nel fondo degli oneri finanziari maturati in ciascun esercizio (Tavola 2).

Gli accantonamenti nel "nuovo" OIC 31

Anche l'OIC 31, dedicato alla contabilizzazione dei fondi per rischi e oneri e TFR, è stato revisionato nel corso del 2016 a seguito della più ampia delega rimessa allo *standard setter* nazionale per l'adeguamento dei principi contabili alle previsioni introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015.

Come si legge nelle *Basis to conclusion*, le modifiche introdotte nel principio, oltre a riguardare l'aspetto formale dello stesso in termini di organizzazione delle informazioni (6), attengono principalmente

Note:

(3) Al par. 16 dello IAS 37 si legge: "In rare circostanze, ad esempio in una causa legale, può essere contestato o che alcuni fatti si siano realmente verificati o che i medesimi fatti abbiano comportato un'obbligazione attuale. In tal caso, l'entità deve determinare se, tenendo conto di tutte le evidenze disponibili inclusa, per esempio, l'opinione degli esperti, esiste alla data di chiusura dell'esercizio un'obbligazione attuale. Le evidenze considerate includono ogni evidenza aggiuntiva fornita da fatti verificatisi dopo la data di chiusura dell'esercizio. Sulla base di tale evidenza: a) nei casi in cui è più verosimile che esista un'obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio piuttosto che il contrario, l'entità (se vengono soddisfatte le condizioni per la rilevazione) rileva un accantonamento; e b) nei casi in cui è più verosimile piuttosto che il contrario che non esista nessuna obbligazione attuale alla data di chiusura dell'esercizio, l'entità fornisce informativa di una passività potenziale, a meno che la probabilità di impiegare risorse atte a produrre benefici economici sia remota".

(4) Ciò si verifica "nei casi in cui l'adempimento dell'obbligazione può essere reso esecutivo da una norma di legge" o "nel caso di un'obbligazione implicita, se l'evento (che può essere anche un'azione dell'entità) genera valide aspettative tra i terzi contraenti che l'entità estinguerà l'obbligazione" (cfr. IAS 37 - par. 17).

(5) Quando l'effetto del trascorrere del tempo incide in modo rilevante sul valore della passività, l'ammontare del fondo deve corrispondere al valore attuale della spesa che ci si aspetta sia necessaria per estinguere l'obbligazione.

(6) Nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte, si legge "La struttura della nuova versione dell'OIC 31, conformemente a quanto fatto per gli altri OIC, è stata rivista al fine di distinguere le statuizioni di carattere generale contenute nei diversi paragrafi del principio contabile da quelle relative a fattispecie più specifiche che vengono ora trattate in apposite sezioni che, sotto il profilo dispositivo, possono costituire, o meno, parte integrante del principio contabile. In particolare, la precedente versione dell'OIC 31 dedicava specifici paragrafi al trattamento contabile di alcune fattispecie di fondi rischi e oneri. In virtù di quanto detto in precedenza, si è deciso di trasferire le disposizioni relative al trattamento di questi esempi in calce al principio".

Bilancio d'esercizio

all'eliminazione della disposizione che precludeva l'attualizzazione dei fondi rischi e oneri (7). In tal senso, si è argomentato che "si è ritenuto opportuno chiarire che l'orizzonte temporale è uno degli elementi di cui si può tener conto nella stima di quei fondi oneri che hanno le caratteristiche di previsione di un esborso nel lungo periodo e che derivano da un'obbligazione legale certa. Ciò nei limiti in cui la stima dell'ammontare e della data dell'esborso siano attendibilmente stimabili. Per tali fondi oneri il valore del denaro connesso all'orizzonte temporale di lungo periodo può costituire un elemento rilevante della stima. Tale previsione, applicabile ai soli fondi oneri, è stata prevista come facoltativa, proprio perché non in tutti i casi la stima del valore del denaro legato ad un lungo orizzonte temporale è un elemento rilevante" (8).

L'accantonamento a fondo rappresenta la contropartita economica (onere o perdita) correlata alla rilevazione patrimoniale, di competenza dell'esercizio, nei fondi per rischi e oneri, definiti dall'OIC 31 come "passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati".

Più precisamente, i "fondi per rischi" rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro. I "fondi per oneri", invece, rappresentano passività di natura determinata ed esistenza

certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

Rilevazione in bilancio

Sono rilevabili in bilancio gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi, alla chiusura dell'esercizio, le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati;
- ammontare della passività attendibilmente stimabile (9).

Note:

(7) Si ricorda che il par. 26 della precedente versione dell'OIC 31 (2014) prevedeva espressamente che il valore di fine esercizio dei fondi rischi e oneri non doveva essere attualizzato.

(8) Il par. 34 del nuovo OIC 31 prevede che "Nel processo di stima di un fondo si può tenere conto dell'orizzonte temporale di riferimento ove ricorrano le seguenti circostanze:

- si è in presenza di un fondo oneri, quindi alla data di bilancio esiste un'obbligazione certa, in forza di un vincolo contrattuale o di legge;

- è possibile operare una stima ragionevolmente attendibile dell'esborso connesso all'obbligazione e della data di sopravvenienza;

- la data di sopravvenienza è così lontana nel tempo da rendere significativamente diverso il valore attuale dell'obbligazione e la passività stimata al momento dell'esborso".

(9) Viceversa, l'OIC 31 non consente l'iscrizione di accantonamenti per:

a) rettificare i valori dell'attivo;

b) coprire rischi generici, in quanto non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a

(segue)

Tavola 2 - Esempio di stima di un accantonamento (*)

Un'entità vende beni garantendo ai clienti la copertura dei costi di riparazione di qualsiasi difetto di fabbricazione che si manifesti nei sei mesi successivi all'acquisto. Se venissero rinvenuti piccoli difetti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a una cifra pari a 1 milione. Se, invece, venissero rinvenuti difetti più ingenti in tutti i prodotti venduti, i costi di riparazione ammonterebbero a 4 milioni. L'esperienza passata dell'entità e le aspettative future indicano che, per l'anno a venire, il 75 per cento dei beni venduti non presenterà difetti, il 20 per cento dei beni venduti presenterà piccoli difetti e il 5 per cento dei beni venduti presenterà, invece, grandi difetti. In conformità con le disposizioni del paragrafo 24, un'entità valuta la probabilità di una fuoriuscita per le obbligazioni connesse alle garanzie nel suo insieme.

Il valore atteso dei costi di riparazione è:

$$(75\% \text{ di zero}) + (20\% \text{ di } 1 \text{ milione}) + (5\% \text{ di } 4 \text{ milioni}) = 400.000$$

(*) Fonte: IAS 37

In base a quanto previsto dal par. 19 dell'OIC 31, "Gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione 'per natura' dei costi. Tutte le volte in cui non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico".

Valutazione

In base a quanto previsto dai par. 30-32 dell'OIC 31, la misurazione degli accantonamenti ai fondi potrebbe non concludersi con la definizione di un importo puntuale e preciso. Tuttavia, in linea generale, si può comunque pervenire alla determinazione di un campo di variabilità di valori. In tali fattispecie, l'accantonamento rappresenterà la migliore stima fattibile tra i limiti massimi e minimi del campo di variabilità dei valori determinati. In particolare, l'entità dell'accantonamento ai fondi "è misurata facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data di bilancio, ivi incluse le spese legali determinabili in modo non aleatorio ed arbitrario, necessari per fronteggiare la sottostante passività, certa o probabile". È necessario, altresì, tener conto nella stima dei fondi della presenza di polizze assicurative a copertura di passività potenziali, sempre ché si ritenga che in caso di soccombenza il risarcimento sia ragionevolmente certo.

IAS 37 e OIC 31 a confronto

Esaminati i tratti caratterizzanti lo *standard* internazionale e il corrispondente nostrano (anche nella versione 2016), è possibile rilevare come dal confronto permangono significative differenze nell'approccio contabile al fenomeno accantonamenti.

Basti pensare ai fondi rischi che devono essere oggetto di rilevazione nel contesto OIC, mentre non possono esserlo nel contesto IAS 37, finché l'obbligazione all'esborso di risorse economiche (legale o implicita), non sia effettivamente esistente alla data di chiusura dell'esercizio. Nel caso, infatti, in

cui l'esistenza di tale obbligazione sia legata a un avvenimento futuro, lo IAS 37 non consente la rilevazione di un accantonamento a conto economico e un corrispondente fondo nello stato patrimoniale, trattandosi più propriamente di una passività potenziale da evidenziare tutta al più nelle note al bilancio.

Ciononostante, non si può non sottolineare come vi siano alcuni aspetti di convergenza tra i due principi contabili. Come già sottolineato nelle premesse, entrambi gli *standard* privilegiano la contabilizzazione del "costo" accantonato per natura, considerando meramente residuale la previsione di voci specifiche di accantonamento (10).

Con le modifiche all'OIC 31 targate 2016 si è in sostanza consentito (più precisamente, non più vietato) che i fondi possano essere aggiornati, in presenza di determinate

Note:

(continua nota 9)

situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;

c) effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di bilancio;

d) rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario. Conseguentemente, la relativa perdita ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori;

e) rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote.

(10) Al riguardo, merita ricordare come tale indicazione fosse già presente nella versione 2014 dell'OIC 31 laddove si prevedeva che gli accantonamenti a fondi rischi e oneri dovevano essere classificati, nel conto economico, insieme agli altri componenti di reddito aventi la medesima qualificazione gestionale. In particolare, gli accantonamenti a fondi inerenti l'attività caratteristica o accessoria dell'impresa dovevano essere classificati nella macro-classe B dello schema di conto economico ex art. 2425 c.c., nelle voci a cui si riferiscono, se si trattava di fondi specifici, e non nelle voci B12, Accantonamenti per rischi, e B13, Altri accantonamenti. Gli accantonamenti per rischi e oneri relativi all'attività finanziaria o straordinaria, invece, si classificavano rispettivamente nella macro-classe C e nella macro-classe E dello schema di conto economico citato. Tale concetto è stato poi ulteriormente chiarito nella versione 2016 dell'OIC 31 dove il ricordato par. 19 precisa che tale contabilizzazione debba avvenire tenendo conto della natura del costo che ha dato origine allo stanziamento.

condizioni. Tale facoltà è da sempre presente nello IAS 37.

Il regime fiscale degli accantonamenti

L'art. 107 del T.U.I.R. individua esplicitamente le tipologie di accantonamenti deducibili, precisandone le condizioni e i limiti di deducibilità.

Si tratta degli accantonamenti per:

- lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi e aeromobili (11);
- oneri di ripristino o di sostituzione e di altri oneri di manutenzione ordinaria dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione (12);
- operazioni e concorsi a premio (13).

Gli accantonamenti diversi da quelli indicati nelle lett. a), b) e c), a norma del comma 4 dell'art. 107 del T.U.I.R., non sono deducibili (14).

Si discuteva se tale disposizione potesse essere estesa anche ai soggetti per cui trova applicazione il principio di derivazione rafforzata e, quindi, segnatamente per i soggetti *IAS/IFRS Adopter* e, dal 2016 (15), per i soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, diversi dalle microimprese, per i quali, in base all'art. 83 del T.U.I.R., hanno riconoscimento fiscale, anche in deroga alle successive previsioni del T.U.I.R., i "diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili".

Al riguardo, è da ricordare che l'art. 2, comma 2, del Regolamento 1° aprile 2009, n. 48 dispone che restano applicabili anche ai soggetti *IAS/IFRS* le disposizioni del T.U.I.R. "che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento". Tale disposizione si applica anche a soggetti che redigono il

Note:

(11) A norma del comma 1 dell'art. 107 del T.U.I.R.: "Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5 per cento del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili. La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo".

(12) A norma del comma 2 dell'art. 107 del T.U.I.R.: "Per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese *sub* concessionarie di queste sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'art. 102. La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del cinque per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi. Per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori la percentuale di cui al periodo precedente è pari all'1 per cento. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione".

(13) A norma del comma 3 dell'art. 107 del T.U.I.R.: "Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30 per cento e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano distinti per esercizio di formazione. L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti accantonamenti sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive. L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso".

(14) Si fa presente che, in relazione agli accantonamenti che, non essendo "espressamente considerati", non sono fiscalmente deducibili, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi occorre apportare una variazione in aumento del reddito complessivo in misura pari al relativo importo imputato al conto economico. I fondi così venutisi a creare, per la parte formatasi con accantonamenti fiscalmente non dedotti, devono essere individuati in contabilità come fondi "tassati". Nell'esercizio in cui tali fondi "tassati" siano utilizzati per la copertura di oneri, ovvero siano ridotti in quanto ritenuti esuberanti, tali utilizzi e tali riduzioni non comportano, peraltro, l'emersione di materia imponibile. In sostanza, mentre nell'esercizio dell'accantonamento occorre procedere ad una variazione in aumento del reddito complessivo, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, nell'esercizio in cui il fondo viene utilizzato o ridotto occorre procedere ad una corrispondente variazione in diminuzione dello stesso reddito.

(15) A seguito delle modifiche recate all'art. 83 del T.U.I.R. ad opera dell'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016.